

**Ausgewählte Probleme der
Steuernachzahlung im
Zusammenhang mit der
strafbefreienden Selbstanzeige
gem. § 371 AO**

Diplomarbeit

**Hochschule des Bundes für öffentliche Verwaltung
- Fachbereich Finanzen -**

im Fach: Abgabenordnung

vorgelegt von: Svenja Hatzel

Erstprüfende/r: Herr Prof. Dr. Zimmermann

Zweitprüfende/r: Frau Prof. Dr. Vorspohl

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	III
A. Einleitung.....	1
B. Stellung der Selbstanzeige im Steuerrecht.....	2
I. Zweck und Rechtsentwicklung.....	2
II. Regelungsgegenstand	3
1. Aufbau und Voraussetzungen	3
2. Rechtsfolge	4
C. Strafbefreiung unter dem Aspekt der Nachentrichtung.....	4
I. Rechtsgedanke	4
II. Voraussetzungen	5
III. Idealfall.....	6
D. Geltungsbereich des Vollständigkeitsgebot.....	6
I. Teilentrichtung im Allgemeinen.....	6
II. Auswirkung auf die Straffreiheit	7
1. Tatbezogene Sichtweise.....	7
a. Begriff der Tat	8
b. Auswirkung auf die Straffreiheit	8
c. Rechtfertigung	8
2. Steuerartbezogene Sichtweise.....	11
a. Begriff der Steuerart	11
b. Auswirkung auf die Straffreiheit	12
c. Rechtfertigung	12
3. Stellungnahme.....	13
E. Insolvenzanfechtung	16
I. Systematik der Insolvenzanfechtung	17
1. Zweck	17
2. Regelungsgegenstand	17
a. Anfechtungstatbestände	17
b. Rechtsfolge.....	18
II. Anfechtung der nachgezahlten Steuer	19
1. Voraussetzungen	19

2. Rückgewährung der Steuer.....	20
III. Auswirkung auf die Strafbefreiung.....	20
1. Wiederaufleben des Strafanspruchs	21
2. Beibehaltung der Straffreiheit.....	23
3. Stellungnahme.....	26
F. Fazit.....	30
Literaturverzeichnis	V
Selbstständigkeitserklärung.....	IX

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere Ansicht
a. F.	alte Fassung
Abs.	Absatz
AO	Abgabenordnung
AOÄndG	Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung (und weiterer Gesetze)
AO-StB	AO-Steuerberater
Art.	Artikel
BayObLG	Bayerisches Oberstes Landesgericht
BeckOK	Beck'scher Online-Kommentar
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI. I	Bundesgesetzblatt Teil I
BGH	Bundesgerichtshof
bspw.	Beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
DStR	Deutsches Steuerrecht
f.	folgend
ff.	fortfolgend
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FinMin NRW	Ministerium der Finanzen Nordrhein-Westfalen
gem.	gemäß
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
grds.	grundsätzlich
insb.	insbesondere
insg.	insgesamt
InsO	Insolvenzordnung
Kap.	Kapitel
Kfz	Kraftfahrzeug
KÖSDI	Kölner Steuerdialog

LG	Landgericht
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MüKoStGB	Münchener Kommentar zum StGB
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NZWiSt	Neue Zeitschrift für Wirtschafts-, Steuer- und Unternehmensstrafrecht
OLG	Oberlandesgericht
Pkt.	Punkt
PStR	Praxis Steuerstrafrecht
RAO	Reichsabgabenordnung
Rn.	Randnummer
S.	Satz/ Seite
s. o.	siehe oben
SchwGBG	Schwarzgeldbekämpfungsgesetz
sog.	sogenannt
StGB	Strafgesetzbuch
Stgb	Die Steuerberatung
StPO	Strafprozessordnung
u. a.	unter anderem
UZK	Verordnung (EU) Nr. 952/2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union
vgl.	vergleiche
VIA	Verbraucherinsolvenz aktuell
z. B.	zum Beispiel
ZWH	Zeitschrift für Wirtschaftsstrafrecht und Haftung im Unternehmen

A. Einleitung

Die Selbstanzeige nach § 371 AO - eine Besonderheit im Steuerstrafrecht. Dies dürfte wohl der Gedanke sein, der den meisten Menschen durch den Kopf geht, sobald sie das erste Mal auf die Norm stoßen.

Der Begriff der Selbstanzeige eröffnet bei einer bereits begangenen Steuerhinterziehung nach § 370 AO die Möglichkeit „sich selbst anzuzeigen“. Der Anreiz solch einer freiwilligen Tatoffenbarung liegt in der Rechtsfolge, dass der Täter für die angezeigten Straftaten nicht strafrechtlich verfolgt wird.

Die Besonderheit besteht darin, dass trotz vollendeter Tat Straffreiheit erlangt werden kann. Im Übrigen ist eine Strafbefreiung nur bei einer unvollendeten, also einer versuchten Tat, möglich (§ 24 StGB). Bei einer vollendeten Tat werden entsprechende Offenbarungen oder anderweitige „Wiedergutmachungsbemühungen“¹ lediglich bei der Zumessung der Strafe berücksichtigt (§ 46 StGB).

Die Umsetzung der Norm ist allerdings alles andere als einfach. Neben vorangegangenen verfassungsrechtlicher Bedenken und mehrfacher Wortlautänderungen, existieren weiterhin ungeklärte Rechtsfragen. Aufgrund der vielen unbestimmten Rechtsbegriffe erfolgen insb. in der Literatur unterschiedliche Auslegungen.

Neben den Voraussetzungen aus Abs. 1 und den Sperrgründen in Abs. 2, fordert Abs. 3 u. a. im Fall einer eingetretenen Steuerverkürzung eine Nachentrichtung der verkürzten Steuern. Zwar klingt das auf dem ersten Blick eindeutig, dennoch herrscht auch bei dieser Auslegung Unklarheit.

Diese Arbeit beschäftigt sich daher mit ausgewählten Rechtsfragen zu den Problematiken der Nachentrichtung gem. § 371 Abs. 3 AO. Das betrifft zum einen die strafrechtlichen Folgen einer Teilzahlung und zum anderen die einer Rückgewährung der nachgezahlten Steuern aufgrund der Insolvenzanfechtung gem. § 129 ff. InsO.

Ziel der Arbeit ist es, die Meinungen kritisch zu hinterfragen und auf ihre Tauglichkeit zu überprüfen. Abschließend soll jeweils diejenige Auslegung festgestellt werden, die dem Wortlaut und dem Normzweck am gerechtesten wird.

¹ Küchenhoff in: Lehrbuch Abgabenrecht für Zölle und Verbrauchsteuern, Rn. 1498.

B. Stellung der Selbstanzeige im Steuerrecht

In der Systematik der AO ist die Norm im achten Teil (§§ 369-412 AO) im ersten Abschnitt „Strafvorschriften“ (§§ 369-376 AO) statuiert. Um ein Verständnis für die Norm zu erlangen, werden im Folgenden relevante allgemeine Informationen dargestellt.

I. Zweck und Rechtsentwicklung

Der Gedanke der Selbstanzeige beruht auf fiskal- und kriminalpolitischen Beweggründen.²

Der fiskalpolitische Zweck zielt darauf ab, dass der Staat von unentdeckten Steuerquellen Kenntnis erlangt und die ihm daraus zustehenden Steuern vereinnahmt.³ Es soll wieder Steuergleichheit und Steuergerechtigkeit hergestellt werden.⁴ Der kriminalpolitische Zweck basiert auf dem Gedanken „Wiedergutmachung statt Strafe“.⁵ Es wird ein Anreiz geschaffen, den Steuerhinterzieher zur Steuerehrlichkeit zu bewegen, da er mit der Straffreiheit „belohnt“ wird.⁶

Die Idee einer Straffreiheit bei einer Steuerhinterziehung wurde erstmals 1919 in § 374 RAO aufgenommen. Mit der Einführung der AO im Jahr 1977 wurde die Selbstanzeige in § 371 AO geregelt.

Eine wesentliche Änderung erfolgte durch das SchwGBG⁷ vom 28.11.2011. Zum einen wurden die sog. Sperrgründe in Abs. 2 ausgeweitet. Dazu zählt bspw., dass die Selbstanzeige nicht mehr bei einer Steuerverkürzung von mehr als 50.000 € je Tat möglich ist. Zum anderen gilt nun für den Anwendungsbereich das sog. „Vollständigkeitsgebot“.⁸ Dazu stellt der Gesetzgeber konkret dar: „Für eine wirksame Selbstanzeige ist zukünftig erforderlich, dass alle unverjährten Steuerstraftaten (§ 369 AO) einer Steuerart vollständig offenbart werden. [...]. Unvollständige Selbstanzeigen sind nicht wirksam und führen daher auch nicht zum Abschluss von Verfahren.“⁹ Ausschlaggebend (insb. für die Problematik der Teilentrichtung) ist, dass nunmehr die Straffreiheit gem. Abs. 3 erlangt wird „wenn“ die „aus der Tat“ hinterzogenen Steuern entrichtet werden.

² Hoyer/Stark in: Gosch, AO/FGO, § 371 AO, Rn. 6.

³ BGH, Urteil vom 05.05.2004 – 5 StR 548/03, Juris, Rn. 13.

⁴ Schauf in: Kohlmann, Steuerstrafrecht Kommentar, § 371 AO, Rn. 44.

⁵ Hoyer/Stark in: Gosch, AO/FGO, § 371 AO, Rn. 8.

⁶ BGH, Beschluss vom 20.05.2010 – 1 StR 577/09, Juris, Rn. 6, 7.

⁷ BGBl. I, 2011, 676.

⁸ Kohler in: MüKoStGB, § 371 AO, Rn. 5, 6.

⁹ BT-Drs. 17/5067 (neu), 21.

Zuvor erlangte der Selbstanzeiger Straffreiheit „soweit“ die hinterzogenen Steuern entrichtet wurden.

Mit dem am 01.01.2015 in Kraft getretenen AOÄndG 2015¹⁰ wurde die Hürde für die Strafbefreiung noch höher. So wurden u. a. der Berichtigungszeitraum aus Abs. 1 auf zehn Jahre ausgedehnt und die Sperrgründe weiter verschärft, sodass bereits bei einer Steuerverkürzung von mehr als 25.000 € eine Selbstanzeige ausscheidet. Zudem müssen neben den verkürzten Steuern auch insb. die Hinterziehungszinsen gem. § 235 AO entrichtet werden.¹¹ Die letzte Änderung erweiterte die Entrichtungspflicht ab dem 21.12.2022 noch auf die Verzugszinsen nach Art. 114 UZK.

II. Regelungsgegenstand

Für eine bessere Greifbarkeit der Norm ist der entsprechende Aufbau der Norm im Zusammenhang mit den vom Steuerhinterzieher zu erfüllenden Voraussetzungen darzustellen.

1. Aufbau und Voraussetzungen

Die Norm gliedert sich in fünf Absätze (1, 2, 2a, 3, 4), wobei in Abs. 1 und 3 die positiven (zu erfüllenden) und in Abs. 2 die negativen (nicht zu erfüllenden) Wirksamkeitsvoraussetzungen geregelt sind.¹²

Abs. 1 beschreibt den zeitlichen und sachlichen Geltungsbereich, auf welchen sich die Selbstanzeige beziehen muss. Hier wird insb. die Berichtigungs-/ Ergänzungs-/ Nachholungspflicht von Angaben bzgl. der von der Steuerhinterziehung betroffenen Steuerart der letzten zehn Jahre gefordert. Abs. 3 bestimmt die Nachzahlungspflicht, sofern ein Verkürzungserfolg oder ein Steuervorteil eingetreten ist. Entsprechend sind die hinterzogenen Steuern, sowie Zinsen nach § 235 AO, § 233a AO und Art. 114 UZK innerhalb einer bestimmten Frist zu entrichten. Abs. 2 führt Sperrgründe auf, bei deren Vorliegen eine wirksame Selbstanzeige grds. nicht mehr möglich ist.¹³

Abs. 2a enthält eine Sonderregelung für Umsatzsteuervor- und Lohnsteueranmeldungen und Abs. 4 betrifft die Fremdanzeige.

¹⁰ BGBl. I, 2014, 2415.

¹¹ Kohler in: MüKoStGB, § 371 AO, Rn.8.

¹² Kohler in: MüKoStGB, § 371 AO, Rn. 2.

¹³ Bei Sperrgründen nach § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 oder 4 AO kommt noch ein Absehen von der Verfolgung gem. § 398a AO in Betracht.

2. Rechtsfolge

Mit einer wirksamen Selbstanzeige erlangt der Steuerhinterzieher Straffreiheit. Es handelt sich somit um einen sog. persönlichen Strafaufhebungsgrund,¹⁴ wodurch ein entstandener Strafanspruch ex tunc aufgehoben wird. Das den Sachverhalt betreffende Ermittlungsverfahren ist einzustellen. Zu beachten ist, dass die Straffreiheit nicht auf weitere Straftatbestände ausgedehnt wird, die bspw. im Zuge der Steuerhinterziehung begangen wurden.¹⁵

Trotz Strafbefreiung bestehen weiterhin Steueransprüche (§ 37 AO), die festgesetzt werden können, da mit Abgabe der Selbstanzeige die Ablaufhemmung (§ 171 Abs. 9 AO) eintritt und die Festsetzungsfrist wegen der hinterzogenen Steuern verlängert wird (§ 169 Abs. 2 S. 2 AO). Auch das Disziplinar- und Berufsrecht bleibt von der Selbstanzeige unberührt.¹⁶

C. Strafbefreiung unter dem Aspekt der Nachentrichtung

Mit eingetretenem Verkürzungserfolg besteht für den Selbstanzeigenden gem. § 371 Abs. 3 AO die Nachzahlungspflicht (siehe B. I.), die für den Eintritt der Strafbefreiung zu erfüllen ist. Hierbei werden im Folgenden Rechtsfragen betrachtet, die im Zusammenhang mit Zahlungsschwierigkeiten und der Zahlungsunfähigkeit des Selbstanzeigenden stehen. Zunächst ist es erforderlich das Prinzip der Nachzahlungspflicht zu verstehen. Bei den folgenden Ausführungen wird von einer (mit Ausnahme der Entrichtungspflicht) wirksamen Selbstanzeige ausgegangen.

I. Rechtsgedanke

Die Ratio der Selbstanzeige sowie die Nachentrichtungspflicht bauen vor allem auf der Schadenswiedergutmachung auf.¹⁷

Grundsätzlich hat der Selbstanzeigende durch die vollendete Steuerhinterziehung einen nicht gerechtfertigten Vorteil erhalten, welcher nicht alleine mit der Berichtigung bereinigt werden kann. Erst mit der Nachzahlung der hinterzogenen Steuern und den in Abs. 3 genannten Zinsen erfolgt die vollständige Wiedergutmachung.¹⁸ Bis dahin erlangt der Selbstanzeigende lediglich eine „Anwartschaft auf

¹⁴ FG Hamburg, Urteil vom 26.02.2020 – 5 K 95/17, Juris, Rn. 58.

¹⁵ Jehke in: BeckOK AO, § 371 AO, Rn. 431-441.

¹⁶ OLG München, Urteil vom 18.07.2014 – 2 StO 1/14 -, u. a. Rn. 40.

¹⁷ Joecks/Randt in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, § 371 AO, Rn. 140.

¹⁸ BFH, Urteil vom 17.12.1981 – IV R 94/77, Juris, Rn. 15.

Strafffreiheit“¹⁹, was bedeutet, dass die Straffreiheit durch die Entrichtung bedingt ist.²⁰

II. Voraussetzungen

Der Umfang der Nachentrichtung bezieht sich auf erlangte Steuerverkürzungen sowie Steuervorteile und bemisst sich gem. § 371 Abs. 3 S. 1 AO nach den „aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern“ und entsprechenden Zinsen. In der Arbeit werden vereinfacht nur die hinterzogenen Steuern betrachtet.

Der zeitliche Entrichtungsumfang stellt wie der Berichtigungsumfang auf die letzten zehn Kalenderjahre ab, da die Berichtigungs- und Entrichtungspflicht korrespondieren.²¹

Der Terminus „zu seinem Gunsten“ bedeutet, dass sich der konkret nachzuzahlende Betrag für Täter und Teilnehmer anhand des aus der Verkürzung gewonnenen (wirtschaftlichen) Vorteils bemisst.²² Die Höhe richtet sich nicht nach dem nominell verkürzten Steuerbetrag, sondern nach dem bei der Finanzbehörde entstandenem Schaden.²³ Da die Nachzahlung keine höchstpersönliche Pflicht ist, kann sie aus eigenen oder fremden Mitteln nach § 224 AO erfolgen.²⁴ Auch eine Aufrechnung (§ 266 AO) oder ein Erlass (§ 227 AO) sind denkbar.²⁵

Der mitgeteilte Betrag ist innerhalb einer angemessenen Frist zu entrichten.²⁶ Es handelt sich um eine strafrechtliche Frist, die unabhängig vom Besteuerungsverfahren läuft.²⁷ Die Norm berechtigt die zuständige Stelle²⁸ dazu, die Fristdauer nach eigenem Ermessen zu bestimmen. Als angemessen gilt eine einmonatige Frist. Unter Berücksichtigung der Lebenslage (z. B. Zahlungsschwierigkeiten²⁹) ist eine längere Frist von bis zu sechs Monaten möglich ist.³⁰ Vor allem dann

¹⁹ Beckemper in: Hübschmann/Hepp/Spitaler: AO/FGO, § 371 AO, Rn. 87.

²⁰ BGH, Urteil vom 03.06.1954 – 3 StR 302/53, Juris, Rn. 25.

²¹ BT-Drs. 18/3439, 6; auch Schauf in: Kohlmann, Steuerstrafrecht Kommentar, § 371 AO, Rn. 337 m. w. N.

²² Schauf in: Kohlmann, Steuerstrafrecht Kommentar, § 371 AO, Rn. 329.

²³ Joecks/Randt in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, § 371 AO, Rn. 149; Kohler in: MüKoStGB, § 371 AO, Rn. 162; .a. A. Jäger in: Klein, AO, § 371 AO, Rn. 214.

²⁴ Buse in: AO – eKommentar, § 371 AO, Rn. 46.

²⁵ Schauf in: Kohlmann, Steuerstrafrecht Kommentar, § 371 AO, Rn. 397 ff.

²⁶ BayObLG, Beschluss vom 03.11.1989 – RReg. 4 St 135/89, Juris, Rn. 29.

²⁷ Joecks/Randt in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, § 371 AO, Rn. 154.

²⁸ Die Zuständigkeit richtet sich danach, welche Finanzbehörde für das zugrunde liegende Strafverfahren zuständig ist, Jehke in: BeckOK AO, § 371 AO, Rn. 411.

²⁹ Schwartz in: Moritz/Strohm, Besteuerung privater Kapitalanlagen, Kapitel G Steuerstrafrecht und Selbstanzeige, Rn. 123.

³⁰ Jehke in: BeckOK AO, § 371 AO, Rn. 412.

besteht noch die Option einer Fristverlängerung³¹ oder einer Ratenzahlung.³² In jedem Fall (selbst bei Zahlungsunfähigkeit) ist eine Frist zu setzen.³³

III. Idealfall

Der Idealfall, für den Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde, besteht in der vollständigen und fristgerechten Nachentrichtung des mitgeteilten Betrages. Dann tritt unproblematisch mit der Zahlung die Straffreiheit ein. Die Selbstanzeige ist wirksam und es schließen sich die weiteren Rechtsfolgen (siehe B. II. 2.) an. Gleiches gilt für den Selbstanzeigenden mit Zahlungsschwierigkeiten, der durch Ratenzahlung oder Fristverlängerung die Beträge entrichtet.

Erfolgt die Zahlung verfristet oder unterbleibt in Gänze liegt zwar kein Idealfall vor, allerdings kann die Straffreiheit klar verwehrt werden, da die Selbstanzeige unwirksam ist.

D. Geltungsbereich des Vollständigkeitsgebot

Mit der Einführung des für die Berichtigungspflicht geltenden Vollständigkeitsgebotes tritt nur noch Straffreiheit ein, wenn der Selbstanzeigende „reinen Tisch“³⁴, also vollständige Angaben zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart der letzten zehn Kalenderjahre macht. Eine unvollständige Berichtigung (Teilselbstanzeige) führt nicht mehr zur Strafbefreiung. Die Auswirkung einer solchen Teilselbstanzeige ist klar geregelt. Eine solche klare Regelung besteht nicht für den Fall einer unvollständigen (fristgerechten) Zahlung. Daher ist fraglich, wie sich diese Teilentrichtung auf die Straffreiheit bzw. Wirksamkeit der Selbstanzeige auswirkt.

Im Folgenden wird sich dieser Problematik gewidmet und in diesem Zusammenhang kritisch betrachtet, ob und ab welchem Entrichtungsumfang der Selbstanzeigende in den Genuss der Straffreiheit kommen kann.

I. Teilentrichtung im Allgemeinen

Losgelöst vom Idealfall kann es insb. bei Zahlungsschwierigkeiten dazu kommen, dass der Steuerpflichtige den festgesetzten Steuerbetrag nicht vollständig und fristgerecht entrichtet (Teilentrichtung).

³¹ *Gotzens/Mayr* in: Steuerberater Rechtshandbuch, Fach I, Kap. 1, I. Straftaten gegen den Fiskus, Rn. 38.

³² FinMin NRW, 12.01.2016 – S 0702 – 8f – V A 1, Pkt. 8.

³³ BayObLG, Beschluss vom 03.11.1989 – RReg. 4 St 135/89, Juris, Rn. 29.

³⁴ BGH, Beschluss vom 20.05.2010 – 1 StR 577/09, Juris Rn. 8.

Nach der Rechtsprechung dürfte eine Teilentrichtung unabhängig vom jeweiligen Grund, also auch bei Zahlungsschwierigkeiten, nicht zu einer wirksamen Teilselbstanzeige führen.³⁵

Daraus ist abzuleiten, dass sich die Teilentrichtung in jedem Fall negativ auswirkt und zumindest eine teilweise strafrechtliche Verfolgung nach sich zieht:

Eine denkbare Teilstrafffreiheit, exakt in der Höhe der Nachzahlung, konnte der Selbstanzeigende nach § 371 Abs. 3 AO a. F. erlangen.³⁶ Aufgrund der durch das SchwGBG geänderten Fassung, erlangt der Selbstanzeigende nur noch Straffreiheit „wenn“ (statt „soweit“) die Steuern nachgezahlt werden. Sowohl der Gesetzgeber³⁷ als auch die Literatur³⁸ schließen mit der Rechtsänderung eine Straffreiheit in Höhe der Nachzahlung aus. Vielmehr ist jetzt eine vollständige Entrichtung analog zum Vollständigkeitsgebot aus Abs. 1 notwendig. Eine tatbezogene Teilstrafffreiheit ist nicht mehr vorgesehen.³⁹

Worauf sich das Vollständigkeitsgebot bei der Nachzahlung bezieht und ob bei der Betrachtung der gesamten Hinterziehungstaten der Steuerart(en) doch Teilstrafffreiheit erlangt werden kann bleibt offen.

II. Auswirkung auf die Straffreiheit

Es bestehen im Wesentlichen zwei verschiedene Auffassungen auf welche Bezugsgröße sich das Vollständigkeitsgebot erstreckt. So würde dieses entweder für die einzelne Tat oder die gesamten Taten einer Steuerart gelten. Je nachdem welcher Auffassung gefolgt wird und wie der konkrete Sachverhalt aussieht, kann der Steuerpflichtige keine oder zumindest teilweise Straffreiheit erlangen.

Im Folgenden werden beide Auffassungen zum Geltungsbereich des Vollständigkeitsgebots vorgestellt und kritisch betrachtet.

1. Tatbezogene Sichtweise

Die erste Auffassung legt den Geltungsbereich des Vollständigkeitsgebots auf die einzelne Tat aus.⁴⁰ Was genau darunter zu verstehen

³⁵ BGH, Beschluss vom 20.05.2010 – 1 StR 577/09, Juris, Rn. 13.

³⁶ *Schauf* in: Kohlmann, Steuerstrafrecht Kommentar, § 371 AO, Rn. 404.

³⁷ BT-Drs. 17/5067 (neu), 21 f.

³⁸ *Tormöhlen* in: Lexikon des Steuerrechts, Selbstanzeige im Steuerstrafverfahren, Rn. 12.1.

³⁹ FinMin NRW, 12.01.2016 – S 0702 – 8f – V A 1, Pkt. 9.

⁴⁰ u. a. *Gehm* in: Gehm, Kompendium Steuerstrafrecht, Kap. 1.4.5.2.

ist und wie sich nach dieser Auffassung die Teilentrichtung auf die Straffreiheit auswirkt, wird im Folgenden untersucht.

a. Begriff der Tat

Mit dem Begriff der Tat ist jede einzelne Steuerhinterziehung gemeint.⁴¹ Es kommt auf die Verwirklichung der Tatbestandsmerkmale des § 370 AO an. Insofern ist jede unrichtige, unvollständige oder pflichtwidrig unterlassene Steuererklärung als einzelne Tat zu betrachten. Selbst wenn die Steuer mehrfach hinterzogen wurde, verwirklicht die Abgabe der einzelnen Steuererklärung den Tatbestand eigenständig.⁴² Dies bestätigt auch der Wortlaut des Abs. 3, da hier auch nur von der „Tat“ gesprochen wird.

b. Auswirkung auf die Straffreiheit

Wird der Geltungsbereich des Vollständigkeitsgebots auf die materiell-rechtliche Tat ausgelegt, kann bereits für die einzelne Hinterziehungshandlung Straffreiheit eintreten, sofern die darauf beruhenden hinterzogenen Steuern vollständig entrichtet wurden.⁴³

Je nach Umfang der gesamten Steuerhinterziehung ergibt sich folgendes Bild: Beruht die Selbstanzeige nur auf einer einzigen Tat und wird nur ein Teil nachgezahlt, tritt insg. keine Straffreiheit ein und der Steuerpflichtige kann vollständig verfolgt werden. Wurden bei der Selbstanzeige mehrere Taten zu einer Steuerart offenbart, kann für diejenigen Taten Straffreiheit erlangt werden, deren hinterzogene Steuern vollständig entrichtet wurden. Lediglich für die restlichen Taten schließt sich die strafrechtliche Verfolgung an. Gleiches gilt wenn die Selbstanzeige mehrere Steuerarten umfasst.⁴⁴

c. Rechtfertigung

Der erste gesetzliche Anknüpfungspunkt ist, dass ausweislich des Wortlautes des Abs. 3 der Steuerpflichtige die „aus der Tat“ hinterzogenen Steuern entrichten muss. Anhand der Verwendung des Singulars bezieht sich die Entrichtungspflicht auf die einzelne Tat (z. B. Abgabe einer unrichtigen Steuererklärung), bestimmt durch die jeweilige Steuerart und den jeweiligen Besteuerungszeitraum.⁴⁵

⁴¹ *Rolletschke/Roth* in: *Rolletschke/Roth*, Die Selbstanzeige, A. Die Selbstanzeige nach § 371 AO, Rn. 448.

⁴² BGH, Beschluss vom 22.01.2018 - 1 StR 535/17, *Juris*, Rn. 17.

⁴³ *Stahl*, *KÖSDI* 2011, 17425, Rn. 52.

⁴⁴ *Hüls/Reichling* in: *Hüls/Reichling*, *Steuerstrafrecht*, § 371 AO, Rn. 227 f.

⁴⁵ *Rolletschke/Roth*, *Stbg* 2011, 200 (204).

Dementsprechend sei eine Teilstrafffreiheit gerechtfertigt, wenn mehrere Steuerhinterziehungen zu einer Steuerart begangen wurden und bezüglich einzelner Taten eine vollständige Entrichtung erfolgt.⁴⁶ Außerdem ist die „Tat“ das einzige Nomen des Satzes, so dass sich die Entrichtung ausschließlich darauf beziehen kann.

Der zweite Anknüpfungspunkt stellt darauf ab, dass (seit dem Inkrafttreten des SchwGBG) die Straffreiheit nur eintritt „wenn“ statt „soweit“ die hinterzogenen Steuern der Tat entrichtet werden.⁴⁷ Hiermit erfolgte eine Angleichung an den Abs. 1, sodass neben der Teilselbstanzeige die (tatbezogene) Teilentrichtung ausgeschlossen ist.⁴⁸ Im Umkehrschluss könne bei vollständiger tatbezogener Zahlung diesbezüglich Straffreiheit erlangt werden.⁴⁹

Aushilfsweise kann noch der Wortlaut des Sperrgrundes in § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO herangezogen werden.

Demnach ist eine Selbstanzeige nicht möglich, wenn die verkürzten Steuern mehr als 25.000 € je Tat betragen. Daher ist auf die jeweilige Steuerart, den Besteuerungszeitraum und den Steuerpflichtigen abzustellen.⁵⁰ Bestätigt wird dies auch von der Gesetzesbegründung, da ausdrücklich auf die Entrichtung „pro Tat“ abgestellt wird.⁵¹ Ist der Sperrgrund bei einer von mehreren Taten einer Steuerart erfüllt, kann diesbezüglich keine Straffreiheit gem. § 371 AO erlangt werden. Allerdings gilt dies nicht für die anderen Taten der Steuerart. Werden die anderen Voraussetzungen der Selbstanzeige erfüllt, ist diese wirksam. Innerhalb der Steuerart kann also Teilstrafffreiheit erlangt werden. Dass ausschließlich für die Taten einer Steuerart die Straffreiheit erlangt werden kann, ist somit falsch.

Daneben deuten auch die (fehlenden) Ausführungen der Gesetzesbegründung zum Abs. 3 auf die tatbezogene Geltung des Vollständigkeitsgebot hin.⁵² Es soll nur zur Straffreiheit kommen, wenn für „die jeweilige einzelne Tat“ die Steuern gezahlt werden.⁵³ Bei der Berichtigungspflicht wird konkret eine steuerartenbezogene Vollständigkeit gefordert. Eine ähnliche Formulierung oder ein Verweis

⁴⁶ Kohler in: MüKoStGB, § 371 AO, Rn. 181.

⁴⁷ siehe B. I. und D. I.

⁴⁸ Hunsmann, NJW 2011, 1482 (1486).

⁴⁹ Beckemper in: Hübschmann/Hepp/Spitaler: AO/FGO, § 371 AO, Rn.118.

⁵⁰ Joecks/Randt in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, § 371 AO, Rn. 345.

⁵¹ BT-Drs. 17/5067 (neu), 21.

⁵² Hüls/Reichling in: Hüls/Reichling, Steuerstrafrecht, § 371 AO, Rn. 228.

⁵³ BT-Drs. 17/5067 (neu), 21 f.

darauf unterbleibt bei Abs. 3. Die auf die Steuerart bezugnehmende Vollständigkeit gelte nicht für die Entrichtungspflicht.⁵⁴

Weiterhin dürfte auch der BGH eine tatbezogene Sichtweise vertreten. Mit der sich auf die Berichtigungspflicht beziehenden Formulierung, dass „reiner Tisch“⁵⁵ gemacht werden soll sei, laut einem Mitglied des 1. Strafsenats, auf die einzelne materiell-rechtliche Tat (einzelne Steuererklärung) abzustellen.⁵⁶ Zwar gilt mit der verschärften Selbstanzeige ab 2011 ein steuerartbezogenes Vollständigkeitsgebot, dennoch ließe sich ein Rückschluss zur Intention der Rechtsprechung ziehen. Sollte ein auf die Nachzahlung beruhender Rechtsstreit auftreten, könne davon ausgegangen werden, dass sich der BGH für eine tatbezogene Straffreiheit ausspricht.

Durch die steuerartbezogene Sichtweise würde die Finanzbehörde bzw. der Staat ein höheres Risiko für weitere Steuerhinterziehungen eingehen. Straftäter mit Zahlungsschwierigkeiten würden abwägen, ob sie tatsächlich eine Selbstanzeige abgeben oder darauf verzichten. Gerade wenn sich die Hinterziehung nur auf Taten einer Steuerart bezieht, würde eine vollständige Strafverfolgung drohen. Betrifft die Hinterziehung mehrere Steuerarten besteht noch die Gefahr, dass unentdeckt nur Taten einer Steuerart offenbart werden, sodass der nachzuzahlende Steuerbetrag deutlich niedriger wäre. Dieser könnte mit den verbliebenen finanziellen Mitteln eher vollständig entrichtet werden und der Täter würde unrechtmäßig Straffreiheit erlangen.⁵⁷ Dies widerspricht dem fiskalpolitischen Zweck.⁵⁸ Bei einer tatbezogenen Sichtweise erhält der Täter mehr Möglichkeiten Straffreiheit zu erlangen, sodass er das Risiko einer Tatentdeckung oder der unwirksamen Teilselbstanzeige nicht eingehen würde.

Schließlich kann die Sichtweise aufgrund der Unabhängigkeit von dem Steuer- und dem Strafverfahren (vgl. § 393 Abs. 1 S. 1 AO) begründet werden.⁵⁹ Denn sowohl die zehnjährige Berichtigungs- als auch die korrespondierende Nachentrichtungspflicht seien von der Strafverfolgung unabhängig.⁶⁰ Diese Abgrenzung ist insb. vor

⁵⁴ Zanzinger, DStR 2011, 1397 (1402).

⁵⁵ BGH, Beschluss vom 20.05.2010 – 1 StR 577/09, Juris, Rn. 8.

⁵⁶ Wegner, PStR 2010, 309 (Aktuelle Entwicklungen in der Rechtsprechung).

⁵⁷ ähnlich dazu: Rolletschke/Roth, Stbg 2011, 200 (204).

⁵⁸ siehe B. I.

⁵⁹ Rolletschke/Roth in: Rolletschke/Roth, Die Selbstanzeige, A. Die Selbstanzeige nach § 371 AO, Rn. 445.

⁶⁰ BT-Drs. 18/3439, 6; BT-Drs. 18/3018, 11.

dem Hintergrund erforderlich, dass bereits nach fünf Jahren eine einfache Steuerhinterziehung verjährt (§ 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB),⁶¹ aber die Festsetzungsfrist der daraus hinterzogenen Steuern zehn Jahre beträgt (§ 169 Abs. 2 S. 2 AO). Daraus folgt, dass bereits mit der Entrichtung aller strafrechtlich unverjährten Taten vollständig Straffreiheit erlangt werden kann.⁶² Denn für strafrechtlich verjährte Taten kann der Täter nicht mehr belangt werden.

Bei der Nachzahlungspflicht muss zwischen den für die Straffreiheit erforderlichen und den aufgrund des Steueranspruches bestehenden Betrages differenziert werden. Die Korrespondenz beziehe sich nur auf das Besteuerungsverfahren, nicht auf das Strafverfahren. Mit der steuerartbezogenen Sichtweise ließe sich die Trennung nur schwer in Einklang bringen, da für alle Taten der Steuerart der Betrag zu entrichten wäre und das die strafrechtlich verjährten Jahre einschließen würde. Wann Straffreiheit erlangt werden kann, ergibt sich nur aus dem Wortlaut von Abs. 3, der auf die einzelne Tat abstellt.

2. Steuerartbezogene Sichtweise

Die zweite Auffassung legt den Geltungsbereich des Vollständigkeitsgebots für die (Taten der) Steuerart aus. Der Begriff der Steuerart taucht lediglich in Abs. 1 auf, wird aber im Zusammenhang mit dem dort geltenden Vollständigkeitsgebot auch auf Abs. 3 angewandt. Zunächst ist zu klären, was mit der Steuerart gemeint ist, bevor auf die strafrechtlichen Folgen und die möglichen Rechtfertigungsgründe eingegangen wird.

a. Begriff der Steuerart

Bei dem Begriff der Steuerart handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der nicht legal definiert ist,⁶³ sodass nur durch Auslegung eine nähere Begriffsbestimmung möglich ist. Nachstehend ist mit der Steuerart diejenige Steuer gemeint, die in den einzelnen Steuergesetzen definiert ist⁶⁴ und bei Verwirklichung eines Steuerentstehungstatbestandes erhoben wird. Bezogen auf den Abs. 1 ist dieser Auslegung zu folgen,⁶⁵ unabhängig von weiteren

⁶¹ Schwarz/Külz, PStR 2011, 249 (Wirksamkeitsvoraussetzung nach § 371 Abs. 1 AO).

⁶² Joecks/Randt in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, § 371 AO, Rn. 174; Götzens/Mayr in: Steuerberater Rechtshandbuch, Fach I, Kap. 1, I. Straftaten gegen den Fiskus, Rn. 38; a. A. Roth, Stbg 2017, 420 ff.

⁶³ Schwarz/Külz, PStR 2011, 249 (Wirksamkeitsvoraussetzung nach § 371 Abs. 1 AO).

⁶⁴ Beyer, AO-StB, 119 (120).

⁶⁵ Kohler in: MüKoStGB, § 371 AO, Rn. 56.

Möglichkeiten die einzelnen Steuern zu weiteren Gruppen bzw. Arten (z. B. indirekte/direkte Steuer) zusammenzufassen.

Im Kontext der Nachzahlungspflicht bezieht sich die steuerartbezogene Sichtweise auf alle Steuerhinterziehungstaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre.

b. Auswirkung auf die Straffreiheit

Wird der Geltungsbereich des Vollständigkeitsgebots auf die jeweilige Steuerart bezogen ausgelegt, kann erst mit der vollständigen Entrichtung der hinterzogenen Steuern aller Taten einer Steuerart Straffreiheit erlangt werden.⁶⁶ Eine steuerartbezogene Teilstraffreiheit ist im Unterschied zur tatbezogenen Sichtweise nicht möglich.⁶⁷ Für den Selbstanzeigenden bedeutet das Folgendes.

Bezieht sich die Selbstanzeige auf eine einzige Tat oder auf mehrere Taten einer Steuerart und wird nur ein Teil nachgezahlt, erlangt der Täter keine Straffreiheit und wird vollständig strafrechtlich belangt. Erst wenn die Selbstanzeige mehrere Steuerarten umfasst und bzgl. einer Steuerart eine vollständige Entrichtung erfolgt, tritt diesbezüglich die Straffreiheit ein, während sich das Strafverfahren für die Taten der anderen Steuerart anschließt.

c. Rechtfertigung

Wegen der hohen Aussagekraft ist zunächst auf den Gesetzeswortlaut im Zusammenhang mit der Rechtsänderung durch das SchwGBG abzustellen. Bei dieser Verschärfung, also auch der Wortlautänderung in Abs. 3, habe sich der Gesetzgeber an dem Beschluss des BGH orientiert.⁶⁸ In diesem wurde klargestellt, dass finanzielle Schwierigkeiten und die darauf beruhende Teilentrichtung keine Teilselbstanzeige mehr rechtfertigen würden.⁶⁹ Wenn man der Aussage des Mitglieds des Strafsenats folgt, dann müsste sich die unzulässige Teilentrichtung auch auf die einzelne Tat beziehen. Allerdings hat sich der Gesetzgeber nicht bloß an dem Beschluss orientiert, sondern diesen noch restriktiver umgesetzt. Statt der auf die Tat bezogene Berichtigungspflicht, wurde diese auf die Steuerart ausgedehnt. Parallel müsste dies auch bei der Nachzahlungspflicht gelten. Der Austausch von „soweit“ durch „wenn“ müsste restriktiv und somit steuerartenbezogen ausgelegt werden.

⁶⁶ Buse in: AO – eKommentar, § 371 AO, Rn. 45.

⁶⁷ Schauf in: Kohlmann, Steuerstrafrecht Kommentar, § 371 AO, Rn. 404.

⁶⁸ Jehke in: BeckOK AO, § 371 AO, Rn. 421.

⁶⁹ BGH, Beschluss vom 20.05.2010 – 1 StR 577/09, Juris, Rn. 13.

Diese Auslegung kann durch die zugrunde liegende Beschlussempfehlung des Finanzausschusses bestätigt werden. Neben der expliziten Nennung des auf Abs. 1 bezogenen Vollständigkeitsgebots wird auch auf die Korrespondenz zwischen dem Berichtigungs- und Nachzahlungsumfang verwiesen.⁷⁰ Also müsse der für die vollständige Berichtigung erforderliche Umfang auch für die Entrichtung gelten,⁷¹ sodass auch eine Teilentrichtung in dem Umfang wie eine Teilselbstanzeige nicht mehr möglich sei.⁷²

Wenn für eine gesamte Steuerart die Berichtigung für zehn Kalenderjahre erfolgen muss, müsste das auch für die Nachzahlung gelten. Mit Bezug auf den Wortlaut kann nur Straffreiheit eintreten „wenn“ für die Steuerart der Steuerbetrag vollständig entrichtet wurde.

Weiterhin kann auf die Gesetzesbegründung zur zweiten Verschärfung aufgrund des AOÄndG 2015 abgestellt werden. Die einzigen Ausführungen zum Abs. 3 betreffen die Ausweitung der Entrichtungspflicht auf die Hinterziehungszinsen.⁷³ Es sind keine Hinweise ersichtlich, dass auf die einzelne Tat abgestellt wird. Außerdem erfolgt keine Abgrenzung zum Abs. 1 (z. B. „anders als in Abs. 1“), weswegen weiterhin der für die Straffreiheit erforderliche steuerartbezogene Entrichtungsumfang mit dem steuerartenbezogenen Berichtigungsumfang korrespondiere.⁷⁴

Selbst in der Handlungsanweisung des FinMin NRW wird die Straffreiheit für die einzelne Tat abgelehnt.⁷⁵ So würde eine unterbliebene Zahlung für einen Besteuerungszeitraum dazu führen, dass für den gesamten Berichtigungszeitraum die Straffreiheit entfällt.⁷⁶

3. Stellungnahme

Unter Betrachtung aller denkbaren Rechtfertigungsgründe erscheint unter Berücksichtigung des Normzwecks, der Intention des Gesetzgebers und dem allgemeinen Rechtsverständnis die tatbezogene Geltung des Vollständigkeitsgebotes überzeugender.

Zwar kann es einleuchtend erscheinen, wenn eine steuerartbezogene Sichtweise mit der Korrespondenz vom Umfang der Berichtigungs- und Entrichtungspflicht begründet wird.

⁷⁰ BT-Drs. 18/3439, 6.

⁷¹ *Schauf* in: Kohlmann, *Steuerstrafrecht Kommentar*, § 371 AO, Rn. 405.

⁷² *Schwartz/Külz*, *PSr* 2011, 249 (2.2.2 Steuernachzahlungen bei Selbstanzeige).

⁷³ BT-Drs. 18/3018, 13.

⁷⁴ *Schauf* in: Kohlmann, *Steuerstrafrecht Kommentar*, § 371 AO, Rn. 405.

⁷⁵ *Kohler* in: *MüKoStGB*, § 371 AO, Rn. 181.

⁷⁶ FinMin NRW, 12.01.2016 – S 0702 – 8f – V A 1, Pkt. 9.

Unter Berücksichtigung der Unabhängigkeit von Berichtigungspflicht und Strafverfolgungsverjährung ist dies nur ein voreiliger Rückschluss. Der auf den Steueranspruch basierende Betrag muss unabhängig von der Strafverfolgungsverjährung entrichtet werden. Die Ausführungen zum korrespondierenden Umfang beziehen sich nur auf das Besteuerungsverfahren. Daher lässt sich bestätigen, dass der für die Straffreiheit erforderliche Betrag niedriger sein kann, als der auf dem Steueranspruch beruhende Gesamtbetrag.

Bei der steuerartenbezogenen Sichtweise wurden bei den Ausführungen zum korrespondierenden Nachentrichtungsumfang nicht zwischen Besteuerungs- und Strafverfahren unterschieden, sodass die darauf beruhenden Argumente ins Leere laufen.

Betrachtet man die zur Berichtigungspflicht getroffene Aussage eines Mitgliedes vom BGH ist es durchaus vertretbar, dass sich der Ausschluss der Teilentrichtung und der Teilselbstanzeige/ Teilstraffreiheit auf die einzelne Tat bezieht.

Allerdings erscheint es möglich, dass der Gesetzgeber genau wie bei der Berichtigungspflicht, statt der (vom BGH beabsichtigten) tatbezogenen Vollständigkeit, auf die gesamte Steuerart abzielt.

An dieser Stelle muss generell die Bedeutung des BGH-Beschlusses in Frage gestellt werden, da entgegen seiner Bestrebung ein steuerartbezogenes Vollständigkeitsgebot umgesetzt wurde. Die den Beschluss betreffenden Argumente sind wenig aussagekräftig.

Allerdings dürfte auch die restriktivere Umsetzung des Gesetzgebers wenig Bedeutsamkeit haben, da es, anders als zur Berichtigungspflicht, weder in der Beschlussempfehlung noch in der Gesetzesbegründung oder dem Gesetzestext einen Hinweis auf die für die Straffreiheit angeblich erforderliche steuerartbezogene Nachentrichtung gibt. Es handelt sich nur um eine zu vernachlässigende Vermutung.

Dennoch lässt sich die tatbezogene Auslegung zum Geltungsbereich des Vollständigkeitsgebotes zu Recht vertreten, da nur diese mit dem Gesetzestext des Abs. 3 konform ist.

Die Voraussetzungen und dementsprechend auch die Rechtsfolge können ausschließlich an die „Tat“ (bestimmt durch Steuerart, Besteuerungszeitraum, Steuerpflichtigen) anknüpfen. Ein weiteres Bezugsnomen oder ein anderer Verweis existiert nicht. Die Verwendung des Singulars ist unmissverständlich.

Außerdem erscheint die tatbezogene Sichtweise bzgl. der Aussage schlüssiger, dass die Straffreiheit nur eintreten kann „wenn“ die

Steuern entrichtet werden. Mit der Änderung von „soweit“ in „wenn“ wird nur die tatbezogene Teilstraffreit ausgeschlossen. Im Umkehrschluss kann nur eine auf die einzelne Tat bezogene Vollständigkeit gemeint sein. Für eine steuerartbezogene und somit restriktivere Auslegung liegen keine bestandskräftigen Anhaltspunkte mehr vor, da diese nur auf bloßen Vermutungen (s. o.) beruht haben. Dies bestätigt auch die gesamte geschichtliche Betrachtungsweise, da seit der Einführung der AO bis jetzt in Abs. 3 ausschließlich von der „Tat“ die Rede ist. Auch grammatikalisch kann sich das Wort „wenn“ nur auf das einzige Nomen, der „Tat“, beziehen. Dementsprechend kann bei der aus dem „wenn“ resultierenden vollständigen Entrichtungspflicht nur die einzelne Tat betrachtet werden. Die steuerartbezogene Sichtweise ist erst mit einer Wortlautänderung denkbar.

Außerdem legt auch die Gesetzesbegründung das Vollständigkeitsgebot an der jeweiligen Tat aus. Zugegebenermaßen wird generell die Aussagekraft der Begründung angezweifelt, da dort bereits die Nachentrichtung der Zinsen gefordert wurde, aber die gesetzliche Umsetzung erst in der Fassung vom 03.05.2015 erfolgte.⁷⁷ Deshalb dürfte aber nicht die Aussage angezweifelt werden, dass die Entrichtung auf die jeweilige Tat abzielt. Denn die Ausführung zu den Zinsen betrifft die Ausweitung der Entrichtungspflicht, während die tatbezogene Aussage eher als Auslegung des Gesetzgebers zu werten ist. Das Argument kann weiterhin zum Tragen kommen, insb. weil keine weiteren Gesetzesbegründungen dagegen sprechen.

Untermauern lässt sich die tatbezogene Geltung des Vollständigkeitsgebotes noch durch eine zutreffende analoge Abstellung auf den Wortlaut des Sperrgrundes in Abs. 2. Hierdurch wird klar erkennbar, dass für eine wirksame Selbstanzeige nicht nur eine steuerartbezogene Betrachtungsweise erfolgt. Ist in Abs. 2 und Abs. 3 die Tat genannt, dann bezieht sich die entsprechende Aussage auch auf die einzelne Tat. Die steuerartbezogene Betrachtungsweise wird durchbrochen. Aufgrund dieser Durchbrechung ist sogar die eigentlich gewünschte Abgrenzung zu Abs. 1 im Wortlaut geregelt.

Dem steht einzig und allein die Sichtweise des FinMin NRW entgegen. Der Handlungsanweisung ist klar zu entnehmen, dass das Vollständigkeitsgebot steuerartbezogen ausgelegt wird. Dies würde

⁷⁷ Hüls/Reichling in: Hüls/Reichling, Steuerstrafrecht, § 371 AO, Rn. 228.

gewiss am ehesten dem fiskalischen Zweck der Selbstanzeige entsprechen, da so die Bedeutung der Entrichtung besonders stark zum Tragen kommt. Da diese Auffassung noch nicht widerlegt wurde und auch der Gesetzgeber noch keine Stellung dazu genommen hat, könnte dies das einzige taugliche Gegenargument sein.

Unter Abwägung mit den Argumenten der tatbezogenen Sichtweise kann dieses aber entkräftet werden. Im Endeffekt sind die mit dem Wortlaut des Abs. 3 verbundenen tatbezogenen Auslegungen Totschlagargumente, da nur mit dem Gesetzeswortlaut konforme Rechtsfolgen rechtmäßig wären. Hierbei ist auf das aus dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) hervorgehende Bestimmtheitsgebot (Art. 103 Abs. 2 GG) zu verweisen. Dieses ist auch bei der Selbstanzeige anzuwenden, da es sich um eine strafrechtliche Norm handelt.⁷⁸ Demnach müsse für den Betroffenen anhand der Norm und durch Auslegung ersichtlich sein, was das Gesetz von ihm verlangt. Er müsse erkennen können, welches Verhalten genau strafbar ist.⁷⁹ Vor diesem Hintergrund kann dem Abs. 3 nur entnommen werden, dass eine tatbezogene Teilentrichtung zur Strafbarkeit führt und die vollständige Entrichtung der Tat zur Straffreiheit führt.

E. Insolvenzanfechtung

Die Insolvenzanfechtung ist ein Instrument, welches im Rahmen des Insolvenzverfahrens gespielt werden kann. Das entsprechende Insolvenzverfahren wird eröffnet wenn ein Insolvenzgrund (§ 16 InsO) und ein Antrag auf Eröffnung (§ 13 InsO) vorliegen. Eine Selbstanzeige kann theoretisch vor Eröffnung, im Eröffnungsverfahren, im Insolvenzverfahren und nach Abschluss des Verfahrens erfolgen.

Im Folgenden wird die Insolvenzanfechtung der nachgezahlten Steuer betrachtet, sodass die zugrunde liegende wirksame Selbstanzeige vor der Insolvenzeröffnung gestellt wurde. In Abgrenzung zur Problematik der Teilentrichtung wird hier von einer vollständigen Nachzahlung und somit vollständigen Straffreiheit ausgegangen. Wie sich eine Insolvenzanfechtung auf die nachgezahlten Steuern auswirkt, ist allerdings bezüglich der strafrechtlichen Folge unklar.⁸⁰ Daher wird sich im Folgenden der Thematik gewidmet.

⁷⁸ Kohler in: MüKoStGB, § 371 AO, Rn. 14.

⁷⁹ BVerfG, Beschluss vom 10.01.1995 – 1 BvR 718/89, Juris, Rn. 44.

⁸⁰ Joecks/Randt in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, § 371 AO, Rn. 181.

I. Systematik der Insolvenzanfechtung

1. Zweck

Die Insolvenzanfechtung trägt zu einer vorteilhafteren Ausgangslage der Insolvenzgläubiger bei, indem mit ihr eine Rückabwicklung von denjenigen Rechtshandlungen erfolgen kann, welche zu einer Verringerung der Insolvenzmasse geführt haben.⁸¹ Explizit sind damit Vermögensverschiebungen gemeint, die vor dem Eröffnungsverfahren veranlasst wurden und die übrigen Insolvenzgläubiger dadurch schlechter stellen.⁸² Insgesamt soll somit eine Gleichstellung aller Gläubiger des Insolvenzschuldners bezweckt werden.⁸³

2. Regelungsgegenstand

Die Möglichkeit und zugleich die Grundvoraussetzungen der Insolvenzanfechtung sind in § 129 InsO geregelt. Die Anfechtung ist nicht nur für eine konkrete Sachverhaltskonstellation anwendbar, vielmehr eröffnen sich mehrere sog. Anfechtungstatbestände. Diese sind mit den entsprechenden Voraussetzungen in den folgenden Paragraphen aufgeführt. Die Folge einer erfolgreichen Insolvenzanfechtung befindet sich gesondert in § 143 InsO.

a. Anfechtungstatbestände

Die Einstiegsnorm zur Insolvenzanfechtung stellt § 129 InsO dar. In Abs. 1 sind zum einen die Grundvoraussetzungen für jede Insolvenzanfechtung geregelt.⁸⁴ So muss, neben einer vor Insolvenzeröffnung vorgenommenen Rechtshandlung, diese auch zu einer Benachteiligung der Insolvenzgläubiger führen. Unter dem Begriff der Rechtshandlung ist jedes Handeln zu verstehen, welches eine rechtliche Wirkung auslöst. Der Begriff ist weit auszulegen und umfasst u. a. Willenserklärungen und anderweitige Rechtsgeschäfte.⁸⁵ Die Rechtshandlung muss objektiv zum Nachteil der Insolvenzgläubiger erfolgt sein.⁸⁶ Dabei wird auf eine wirtschaftliche Sicht abgestellt. Eine Gläubigerbenachteiligung liegt z. B. vor, wenn aufgrund der Rechtshandlung der Zugriff auf das Schuldnervermögen erschwert

⁸¹ BGH, Urteil vom 15.01.1964 – VIII ZR 236/62, Juris, Rn. 4.

⁸² BT-Drs. 12/2443, 156 f.

⁸³ Thole in: Kayser/Thole, InsO, § 129 InsO, Rn. 1.

⁸⁴ Küchenhoff in: Lehrbuch Abgabenrecht für Zölle und Verbrauchsteuern, Rn. 1325.

⁸⁵ Krüger in: Koenig AO, § 251 AO, Rn. 88.

⁸⁶ Küchenhoff in: Lehrbuch Abgabenrecht für Zölle und Verbrauchsteuern, Rn. 1325.

oder vereitelt wird und ohne die entsprechende Vornahme eine bessere Befriedigung hätte vorliegen können.⁸⁷

Zum anderen enthält der Abs. 1 die Anfechtungsberechtigung (Insolvenzverwalter) und bestimmt, dass die Anfechtung im Rahmen der §§ 130-146 InsO stattfindet.⁸⁸

Abs. 2 regelt, dass auch eine Unterlassung als Rechtshandlung gilt. Zusätzlich zu den allgemeinen Voraussetzungen muss einer der Anfechtungstatbestände (§§ 130-136 InsO) erfüllt sein.⁸⁹ Die Anfechtung kann sich nur auf Zahlungen beziehen, welche aus dem pfändbaren Vermögen des Insolvenzschuldners erfolgten.⁹⁰

Die §§ 137–142 InsO erfassen weitere Regelungen, die je nach Sachverhalt zum Tragen kommen können. Aufgrund der für die Arbeit geringen Bedeutung wird auf eine genauere Darstellung verzichtet.

b. Rechtsfolge

Die eigentliche Rechtsfolge einer erfolgreichen Insolvenzanfechtung ist in § 143 InsO geregelt. Der Insolvenzschuldner erlangt gem. Abs. 1 S. 1 einen Rückgewährungsanspruch (Primäranspruch⁹¹).⁹² Dabei muss der Anfechtungsgegner den aufgrund der Rechtshandlung erlangten Betrag an die Insolvenzmasse zurückgewähren.⁹³ Erfolgt dies nicht, besteht noch die Möglichkeit, dass über die Anwendung der Vorschriften zur ungerechtfertigten Bereicherung bspw. aufgrund einer Wertminderung eines Gegenstandes Schadensersatz gem. §§ 292, 989 BGB zu zahlen ist (Sekundäranspruch).⁹⁴

Weiterhin regelt Abs. 2 die Folge einer Anfechtung unentgeltlicher Leistungen. Abs. 3 bestimmt im Falle einer Anfechtung nach § 135 Abs. 2 InsO die eventuellen Folgen für den Gesellschafter.

Eine weitere Folge ergibt sich aus § 144 InsO. Als Ausgleich für die Rückgewährung lebt der ursprüngliche Anspruch des Anfechtungsgegners gem. Abs. 1 rückwirkend wieder auf und kann als Insolvenzforderung geltend gemacht werden.⁹⁵ Diese wird so behandelt, als

⁸⁷ BGH, Urteil vom 28.01.2016 – IX ZR 185/13, Juris, Rn. 24.

⁸⁸ Huber in: Graf-Schlicker, InsO, § 129 InsO, Rn. 1.

⁸⁹ Roth in: Roth, Insolvenzsteuerrecht, Rn. 2.181.

⁹⁰ BGH, Urteil vom 07.04.2016 – IX ZR 145/15, Juris, Rn. 17.

⁹¹ Henckel in: Jaeger, InsO, § 143 InsO, Rn. 105.

⁹² Jacoby in: Kübler/Prütting/Bork/Jacoby, KPB – Kommentar zur InsO, § 143 InsO, Rn. 1.

⁹³ Rinjes, wistra 2008, 336.

⁹⁴ Henckel in: Jaeger, InsO, § 143 InsO, Rn. 104 f.

⁹⁵ Thole in: Kayser/Thole, InsO (Heidelberger Kommentar), § 144 InsO, Rn. 3; Rinjes, wistra 2008, 336 (338).

hätte sie zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung bestanden und kann zur Insolvenztabelle angemeldet werden.⁹⁶

Abs. 2 kommt nur bei einer Gegenleistung aufgrund von gegenseitigen Rechtsgeschäften mit dem Anfechtungsgegner zu tragen.⁹⁷

Der § 145 InsO regelt die Anfechtung gegen Rechtsnachfolger und § 146 InsO bestimmt die Verjährung von Anfechtungsansprüchen.

II. Anfechtung der nachgezahlten Steuer

Die Insolvenzanfechtung bzw. die Anfechtung von Rechtshandlungen ist weit gefasst. Demzufolge kann auch die nachgezahlte Steuer der Selbstanzeige angefochten werden.⁹⁸ Hierbei wurde der festgesetzte Steueranspruch durch eine vollständige Nachentrichtung (trotz Zahlungsschwierigkeiten) beglichen. Der Selbstanzeigende hat somit Straffreiheit erlangt. Wird der Selbstanzeigende im Nachgang zahlungsunfähig, kann das Insolvenzverfahren eröffnet werden. Stößt der bestellte Insolvenzverwalter auf die im Rahmen von § 371 Abs. 3 AO nachgezahlte Steuer, eröffnet sich ihm die Möglichkeit, diese nach §§ 129 InsO ff. InsO anzufechten. Unter welchen Voraussetzungen das möglich ist und wie die steuerrechtliche Folge aussieht wird im Folgenden dargestellt.

1. Voraussetzungen

Damit die Nachzahlung vom Insolvenzverwalter angefochten werden kann, müssten die entsprechenden Voraussetzungen vorliegen.⁹⁹ Zuvor ist klarstellend darauf hinzuweisen, dass das Insolvenzrecht auch gegenüber der Finanzbehörde anzuwenden ist.¹⁰⁰

Die Grundvoraussetzungen des § 129 Abs. 1 InsO liegen vor. Aufgrund der weiten Auslegung gilt die Steuerzahlung als Rechtshandlung. Eine Gläubigerbenachteiligung ist auch gegeben, da die vollständige Entrichtung das Schuldnervermögen gemindert hat und die übrigen Gläubiger ohne die Nachzahlung eine bessere Befriedigung hätten erwarten können.

⁹⁶ *Küchenhoff* in: Lehrbuch Abgabenrecht für Zölle und Verbrauchsteuern, Rn. 1326.

⁹⁷ *Henckel* in: Jaeger, InsO, § 144 InsO, Rn. 4.

⁹⁸ *Janca/Schroeder/Baron*, wistra 2015, 409 (416).

⁹⁹ siehe E. I. 2. a.

¹⁰⁰ *Hüls/Reichling*, wistra 2010, 327 (329).

Dass die Nachzahlung nicht nur steuerrechtlich, sondern auch strafrechtlich relevant ist, steht einer Anfechtung nicht entgegen.¹⁰¹ Diese kann nach den allgemeinen Grundsätzen erfolgen.¹⁰²

Zusätzlich müsste einer der Anfechtungstatbestände verwirklicht werden. In Betracht kommen bspw. die §§ 130 Abs. 1 Nr. 1, 131 Abs. 1 Nr. 3, 133 Abs. 1 InsO, nach denen eine Anfechtung unter erleichterten Bedingungen erfolgen kann.¹⁰³

2. Rückgewährung der Steuer

Liegen die Voraussetzungen vor und ist die Insolvenzanfechtung erfolgreich, hat die Finanzbehörde aufgrund des Rückgewährungsanspruches gem. § 143 Abs. 1 InsO den im Rahmen von § 371 Abs. 3 AO gezahlten Steuerbetrag an den Insolvenzverwalter bzw. der Insolvenzmasse zurückzuzahlen.¹⁰⁴ Als Ausgleich lebt der ursprüngliche Steueranspruch bzgl. der Nachzahlung der hinterzogenen Steuern wieder auf¹⁰⁵ und kann als Insolvenzforderung zur Insolvenztabelle angemeldet werden.

III. Auswirkung auf die Strafbefreiung

Mit der Rückgewährung der nachgezahlten Steuer lebt der Steueranspruch wieder auf. Gleichzeitig ist die Nachentrichtungspflicht gem. § 371 Abs. 3 AO nicht mehr erfüllt.¹⁰⁶ Welche strafrechtliche Auswirkung die Insolvenzanfechtung hat,¹⁰⁷ ist weder gesetzlich normiert noch in der Rechtsprechung geklärt.¹⁰⁸

Demzufolge haben sich zwei Meinungen gebildet, die sich entweder für oder gegen das Wiederaufleben des Strafanspruches aussprechen. Im Folgenden werden die beiden Sichtweisen mit ihren Argumenten dargestellt und in einer anschließenden Stellungnahme kritisch gegenübergestellt.

¹⁰¹ *Frintrup* in: Die Selbstanzeige in der Insolvenz, 125-128.

¹⁰² *Klaproth*, wistra 2008, 174 f.

¹⁰³ *Frintrup* in: Die Selbstanzeige in der Insolvenz, 129.

¹⁰⁴ *Hoyer/Stark* in: Gosch, AO/FGO, § 371 AO, Rn. 100.

¹⁰⁵ *Janca/Schroeder/Baron*, wistra 2015, 409 (416).

¹⁰⁶ *Rolletschke/Roth* in: Rolletschke/Roth, Die Selbstanzeige, A. Die Selbstanzeige nach § 371 AO, Rn. 447.

¹⁰⁷ *Hüls/Reichling*, wistra 2010, 327 (330).

¹⁰⁸ *Schmittmann*, VIA 2012, 1 (2).

1. Wiederaufleben des Strafanspruchs

Die erste Auffassung ist der Meinung, dass mit dem Wiederaufleben des Steueranspruches gem. § 144 Abs. 1 InsO die Nachentrichtungspflicht von § 371 Abs. 3 AO nicht mehr erfüllt ist. Es läge eine unwirksame Selbstanzeige vor, sodass die Straffreiheit rückwirkend entfällt und sich eine Strafverfolgung anschließen kann.

Das ergebe sich vor allem aus den fiskal- und kriminalpolitischen Zweck der Selbstanzeige.¹⁰⁹ Die Rückgewährung führt dazu, dass sowohl die Wiedergutmachung als auch die Mehrung des Steueraufkommens nicht mehr vorliegen. Die Zwecke der Selbstanzeige sind nicht mehr erfüllt, sodass die Straffreiheit nicht mehr gerechtfertigt werden kann. Die Strafbarkeit müsse wieder entstehen.¹¹⁰

Auch die Rechtsfolge der Anfechtung und die Abhängigkeit der Straffreiheit von der Entrichtung bestätigen die Auffassung. Nach den Rechtsnormen der InsO würde mit der Rückgewährung der Steuer (§ 143 Abs. 1 S. 1 InsO) die Nachentrichtungspflicht rückwirkend wieder aufleben (§ 144 Abs. 1 InsO).¹¹¹ Der Selbstanzeigende wäre der Nachentrichtungspflicht von Anfang an nicht nachgekommen.¹¹² Da die Straffreiheit an eine abschließende Zahlung geknüpft sei, müsse die Rückzahlung eine Rücknahme der Straffreiheit bedeuten.¹¹³

Da die Voraussetzungen der Selbstanzeige nicht mehr vorliegen, müsste diese ex tunc unwirksam werden, sodass auch der persönliche Strafaufhebungsgrund nicht mehr erfüllt wäre.¹¹⁴ Schließlich sei nicht umsonst die Rede davon, dass eine Anfechtung zu einer erheblichen Härte führen würde.¹¹⁵ Ohne Wiederaufnahme der Strafverfolgung hätte die Anfechtung keine negative Folge.

Dass der persönliche Strafaufhebungsgrund rückwirkend entfallen kann, ergibt sich auch aus dem Widerruf der Selbstanzeige. Denn hat der Straftäter eine wirksame Selbstanzeige abgegeben und widerruft diese im Nachhinein, würde auch die Straffreiheit erlöschen.¹¹⁶

¹⁰⁹ Frintrup in: Die Selbstanzeige in der Insolvenz, 134.

¹¹⁰ Janca/Schroeder/Baron, wistra 2015, 409 (417).

¹¹¹ Roth, ZWH 2019, 274 (277).

¹¹² Rolletschke/Roth in: Rolletschke/Roth, Die Selbstanzeige, A. Die Selbstanzeige nach § 371 AO, Rn. 447.

¹¹³ Madauß, NZWiSt 2021, 105 (110).

¹¹⁴ Lorenz/Roth, PStR 2011, 129 (2.2.2 Steuernachzahlungen bei Selbstanzeige).

¹¹⁵ Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 371 AO, Rn. 59.

¹¹⁶ Jäger in: Klein, AO, § 371 AO, Rn. 90.

Außerdem würde eine Beibehaltung der Straffreiheit den insolventen Selbstanzeigenden gegenüber Dritten bevorzugen und damit gegen den strafrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz verstoßen.¹¹⁷ Denn durch die Rückzahlung ist der Insolvenzschuldner insg. nicht der Nachentrichtungspflicht nachgekommen. Lediglich die Berichtigungspflicht wäre noch erfüllt. Eine Beibehaltung der Straffreiheit würde dazu führen, dass bei dem Insolvenzschuldner im Gegensatz zu den übrigen Steuerhinterziehern auf die Nachzahlungspflicht verzichtet werden würde.¹¹⁸ Zudem wäre der Insolvenzschuldner gegenüber den Steuerhinterziehern bevorzugt, welche aus Insolvenzgründen der Nachzahlungspflicht zu Beginn nicht nachkommen konnten. Ihnen wird die Straffreiheit bereits direkt verwehrt.¹¹⁹ Weiterhin läge eine Besserstellung gegenüber den insolventen Steuerhinterziehern vor, welche die Steuern aus ihrem unpfändbaren Vermögen gezahlt haben, sodass keine Anfechtung möglich wäre.¹²⁰

Für das Wiederaufleben sprechen auch die Strafverfahrensnormen. Mit der Selbstanzeige wird ein Ermittlungsverfahren eingeleitet¹²¹ und bei Erfüllung aller Voraussetzungen gem. § 170 Abs. 2 StPO eingestellt. Darin ist aber keine endgültige Einstellung wie im Fall von § 153a Abs. 1 S. 5 StPO (Einstellung bei Leistung einer Geldauflage) zu sehen. Im Umkehrschluss sei die Einstellung einer Selbstanzeige also nicht abschließend.¹²² Das Ermittlungsverfahren (Strafverfahren) könne jederzeit wieder aufgenommen werden.¹²³ Eine Neuentstehung der Strafbarkeit wäre somit bei der Selbstanzeige möglich. Außerdem läge kein Strafklageverbrauch vor,¹²⁴ da dieser nur bei einer Einstellung nach § 153a StPO eintrete.¹²⁵ Dieses Prozesshindernis verhindert, dass der Straftäter zweimal wegen derselben Tat verurteilt wird (vgl. Art. 103 Abs. 3 GG).

¹¹⁷ so auch *Lorenz/Roth*, PStR 2011, 129 (2.2.1 Geldstrafe und Geldauflage) für die Geldauflage/Geldstrafe.

¹¹⁸ *Hüls/Reichling*, wistra 2010, 327 (328).

¹¹⁹ *Hunsmann* in: Esser/Rübenstahl/Saliger/Tsambikakis, Wirtschaftsstrafrecht, § 371 AO, Rn. 100.

¹²⁰ *Madauß* in: NZWiSt 2021, S. 109.

¹²¹ *Jäger* in: Klein, AO, § 371 AO, Rn. 105.

¹²² *Hunsmann* in: Esser/Rübenstahl/Saliger/Tsambikakis, Wirtschaftsstrafrecht, § 371 AO, Rn. 100.

¹²³ *Lorenz/Roth*, PStR 2011, 129 (2.2.2 Steuernachzahlungen bei Selbstanzeige).

¹²⁴ *Roth*, ZWH 2019, 274 (277).

¹²⁵ *Hilgers-Klautzsch* in: Kohlmann, Steuerstrafrecht Kommentar, § 385 AO, Rn. 1316.

Zieht man vergleichend die Anfechtung einer Geldstrafe/ Geldauflage hinzu, käme man zur gleichen Ansicht. Bei der Geldauflage ist von einer erforderlichen endgültigen Zahlung auszugehen. Wird die Zahlung angefochten, läge keine vollständige Erfüllung der Auflage mehr vor.¹²⁶ Der Strafklageverbrauch würde nicht eintreten¹²⁷ und das Strafverfahren könne wieder aufgenommen werden.¹²⁸ Auch bei Rückzahlung der Geldstrafe könne nach der Rechtsprechung der Strafanspruch wieder aufleben. Denn es läge insb. kein Verstoß gegen das Gebot der Doppelbestrafung vor, da durch die Rückzahlung der Geldstrafe keine zweite Geldstrafe verhängt werden würde.¹²⁹

Schließlich ist es auch logisch, dass das Erlöschen der Straffreiheit möglich sein muss. Denn würde bspw. erst im Nachgang auffallen, dass der Steuerpflichtige mit Falschgeld den Betrag entrichtet hat,¹³⁰ wäre er unrechtmäßig straffrei. Dementsprechend muss die Selbstanzeige rückwirkend für unwirksam erklärt werden.

2. Beibehaltung der Straffreiheit

Die zweite Auffassung vertritt den Standpunkt, dass mit dem Wiederaufleben der Forderung gem. § 144 Abs. 1 InsO nur der Steueranspruch, nicht jedoch der Strafanspruch gemeint ist. Dementsprechend bleibe trotz Insolvenzanfechtung die Straffreiheit bestehen.

Ausgangspunkt ist die zivilrechtliche Folge gem. § 143 InsO. Erfolgt die Rückgewährung an die Insolvenzmasse, lebt der ursprüngliche Anspruch gem. § 144 InsO wieder auf. Bei der angefochtenen Rechtshandlung handelt es sich um die aufgrund des Steueranspruches der Finanzbehörde gezahlten hinterzogenen Steuern. Die Zahlung erfolgt nicht aufgrund des Strafanspruches. Infolgedessen lebt nur der Steueranspruch wieder auf. Für das Wiederaufleben des Strafanspruches enthalte § 144 InsO keine Anhaltspunkte.¹³¹ Eine Steuerrechtsakzessorietät wäre an dieser Stelle unzulässig.¹³²

¹²⁶ Lorenz/Roth, PStR 2011, 129 (2.2.2 Steuernachzahlungen bei Selbstanzeige).

¹²⁷ Roth, ZWH 2019, (274) 277.

¹²⁸ Lorenz/Roth, PStR 2011, 129 (2.2.2 Steuernachzahlungen bei Selbstanzeige).

¹²⁹ LG Göttingen, Beschluss vom 19.01.2016 – 5 Qs 3/15, Juris, Rn. 7-8, 10-11.

¹³⁰ so auch Roth, ZWH 2019, (274) 277 für die Geldauflage.

¹³¹ Hüls/Reichling in: Hüls/Reichling, Steuerstrafrecht, § 371 AO, Rn. 261.

¹³² Rübenstahl in: Rübenstahl/Idler, Tax Compliance, 14. Kap., Rn. 201.

Weiterhin beruht die Ansicht auf der Rechtsnatur des § 371 AO als endgültig bestehenden persönlichen Strafaufhebungsgrund.¹³³ Für eine unbefristete Geltung spricht insb., dass die Straffreiheit unmittelbar mit der vollständigen Entrichtung eintrete.¹³⁴ In § 371 AO existiert keine Regelung für den Fall bzw. die (strafrechtliche) Folge einer Rückzahlung. Die bloße Nachzahlung würde also den Strafaufhebungsgrund unbefristet begründen.¹³⁵ Die Straffreiheit ist nur von der fristgerechten Zahlung, als nicht rückgängig zu machende Entrichtungshandlung, abhängig. Die Rückgewährung könne also nicht zum Erlöschen des Strafaufhebungsgrundes führen.¹³⁶ Selbst ein Einspruch gegen den Festsetzungsbescheid habe keine Auswirkung auf die Bestandskraft des Strafaufhebungsgrundes. Voraussetzung sei lediglich, dass der Steueranspruch der Finanzbehörde nicht angezweifelt werden dürfe.¹³⁷ Diese Auswirkung kann auch bei der Insolvenzanfechtung berücksichtigt werden, da auch hier der Steueranspruch nicht angezweifelt wird. Insgesamt könne erst dann ein Wiederaufleben des Strafanspruches gerechtfertigt werden, wenn dies durch eine Gesetzesänderung ausdrücklich vorgesehen wäre.¹³⁸

Das bestätigt auch der kriminalpolitische Normzweck¹³⁹ und das Prinzip der „Wiedergutmachung statt Strafe“. Denn letztendlich hat der Selbstanzeigende alle Voraussetzungen erfüllt und alles für die Wiedergutmachung getan. Dies ergebe sich auch, wenn man auf die Ratio des § 371 Abs. 3 AO abstellt.¹⁴⁰ Schließlich handelt es sich um eine strafrechtliche und keine steuerrechtliche Norm, sodass der kriminalpolitische Zweck besonders ins Gewicht fallen müsste.

Auch unter Berücksichtigung des allgemeinen Strafrechtsverständnisses käme man zum gleichen Schluss. So stellt der Strafaufhebungsgrund ein Prozesshindernis dar, welches nicht einfach nachträglich aufgehoben werden kann. Das gelte selbst dann, wenn der Selbstanzeigende von der drohenden Anfechtung und der daran anknüpfenden vorübergehenden Verweildauer des Geldes wusste.¹⁴¹ Außerdem sei der Strafaufhebungsgrund vom Prinzip her

¹³³ Wollweber/Bertrand, DStR 2015, 1115 (1120); siehe B. II.

¹³⁴ Rübenstahl in: Rübenstahl/Idler, Tax Compliance, 14. Kap., Rn. 201.

¹³⁵ Hüls, wistra 2010, 327 (330).

¹³⁶ Hüls, wistra 2010, 327.

¹³⁷ LG Heidelberg, Beschluss vom 16.11.2012 – 1 Qs 62/12, Juris.

¹³⁸ Schmittmann, VIA 2012, 1 (3).

¹³⁹ siehe B. I.

¹⁴⁰ Hüls, wistra 2010, 327 (330).

¹⁴¹ Klapproth, wistra 2008, 174 (175).

bedingungsfeindlich.¹⁴² Entsprechend werden weder zu erfüllende Auflagen, noch etwaige Verhaltenspflichten gestellt. Dies ergebe sich auch aus dem Rückwirkungsverbot (§ 2 StGB). Tendenziell werde die Rückwirkung einer bereits eingetretenen Rechtsfolge abgelehnt, sobald die materiellen Tatbestände erfüllt sind. Dies würde nicht nur für Strafbarkeitsnormen, sondern auch für Strafaufhebungsgründe gelten.¹⁴³ Mit der Entrichtung ist die materielle Voraussetzung des § 371 Abs. 3 AO erfüllt. Die Leistung wurde tatsächlich erbracht und kann nicht nachträglich aufgehoben werden.

Zudem wäre die Entstehung der Strafbarkeit nicht mit dem Bestimmtheitsgebot (Art. 103 Abs. 2 GG) vereinbar.¹⁴⁴ Denn für den Betroffenen müsste neben den Voraussetzungen und der Rechtsfolge einer Strafnorm auch deren Anwendungsbereich ersichtlich sein.¹⁴⁵ Die Selbstanzeige an sich ist zwar verfassungsmäßig,¹⁴⁶ allerdings würde selbst durch Auslegung ein Wiederaufleben der Strafbarkeit aufgrund einer Rückgewährung nicht aus dem Gesetz hervorgehen, sodass diese Rechtsfolge nicht verfassungskonform wäre.

Eine endgültige Straffreiheit würde auch der schuldrechtlichen Theorie des BGH entsprechen¹⁴⁷, da diese auch bei der Insolvenzanfechtung gilt.¹⁴⁸ Demnach begründet die Anfechtung den Rückgewährungsanspruch gem. § 143 Abs. 1 S. 1 InsO als schuldrechtlichen Anspruch. Allerdings werde das angefochtene Rechtsgeschäft nicht nichtig, sondern bliebe vielmehr bestehen.¹⁴⁹ Die Rechtshandlung, hier die Nachzahlung, würde trotz Rückzahlung wirksam bleiben. Das würde auch die Abgrenzung zur Anfechtung nach §§ 119 ff. BGB bestätigen.¹⁵⁰ Diese führt gem. § 142 Abs. 1 BGB ex tunc zur Nichtigkeit des Rechtsgeschäftes.

Selbst ein Vergleich mit der Anfechtung der Geldauflage (§ 153a Abs. 1 S. 2 Nr. 2 StPO) führt zum gleichen Ergebnis. Zwar war auch

¹⁴² Madauß, NZWiSt 2021, 105 (109).

¹⁴³ Parsch/Nuzinger in: Parsch/Nuzinger, Selbstanzeigeberatung in der Praxis, 1. Teil, Rn. 174.

¹⁴⁴ Rübenstahl in: Rübenstahl/Idler, Tax Compliance, 14. Kap., Rn. 201.

¹⁴⁵ BVerfG, Urteil vom 11.11.1986 – 1 BvR 713/83, Juris, Rn. 63.

¹⁴⁶ Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 371, Rn. 5.

¹⁴⁷ Rübenstahl in: Rübenstahl/Idler, Tax Compliance, 14. Kap., Rn. 201.

¹⁴⁸ BGH, Urteil vom 24.06.2003 – IX ZR 228/02, Juris, Rn. 14.

¹⁴⁹ Brandenburgisches Oberlandesgericht, Urteil vom 02.09.2009 – 4 U 15/09, Juris, Rn. 35.

¹⁵⁰ Rübenstahl in: Rübenstahl/Idler, Tax Compliance, 14. Kap., Rn. 201.

hier die strafrechtliche Auswirkung umstritten.¹⁵¹ Mittlerweile sei davon auszugehen, dass ein Wiederaufleben des Strafanspruches nicht möglich sei, da der Strafverfolgung der Strafklageverbrauch (§ 153a Abs. 1 S. 5 StPO) als Verfahrenshindernis entgegenstehe. Dieser verhindere eine erneute Strafverfolgung.¹⁵² Da der Strafaufhebungsgrund der Selbstanzeige auch als Verfahrenshindernis gelte,¹⁵³ müsste dies analog für den Verzicht der Strafverfolgung sprechen.

3. Stellungnahme

Zunächst fällt auf, dass beide Sichtweisen neben den Rechtsnormen auch auf „ähnliche“ Sachverhalte (Widerruf/ Einspruch und Anfechtung einer Geldstrafe/ Geldauflage) zurückgreifen.

Vergleicht man aber den Widerruf der Selbstanzeige mit der Insolvenzanfechtung, sind kaum Parallelen zu erkennen. Mit dem Widerruf wird die Selbstanzeige zurückgezogen und die Berichtigung für fehlerhaft erklärt. Bei der Anfechtung wird geradezu auf die Wirksamkeit bestanden, ohne die Berichtigung anzuzweifeln.

Anders ist es beim Einspruch gegen den Festsetzungsbescheid. Einspruch und Anfechtung ist letztendlich die Nichterfüllung der Nachzahlung gemein, ohne jedoch den Steueranspruch anzuzweifeln.¹⁵⁴

Bei einem Vergleich mit einer Geldstrafe/ Geldauflage ist zu unterscheiden: Während bei der Geldstrafe eine Strafverfolgung mit abschließendem Urteil vorliegt, wird bei der Geldauflage das Verfahren eingestellt, ohne dass es zu einer Verurteilung kommt. Außerdem basiert die Zahlung der Geldstrafe auf dem Urteil (Strafanspruch), wohingegen die Geldauflage eher freiwillig¹⁵⁵ entrichtet wird. Daher sind nur die Anfechtung der Geldauflage und der Nachentrichtung vergleichbar. Die Geldstrafe verfolgt bereits nicht den kriminalpolitischen Zweck („Wiedergutmachung statt Strafe“).

Im Ergebnis sind also alle Rechtfertigungsgründe, die auf dem Widerruf oder der Geldstrafe beruhen, nicht weiter bestandskräftig.

Verfolgt man unter Beachtung aller Argumente und dem Zusammenhang von Insolvenz- und (Steuer-)Strafrecht den folgenden

¹⁵¹ *Madauß*, NZWiSt 2021, 105 (109).

¹⁵² LG Bonn, Beschluss vom 22.05.2017 – 27 Qs 5/17, Juris, Rn. 11 f.

¹⁵³ LG Heidelberg, Beschluss vom 16.11.2012 – 1 Qs 62/12, Juris, Rn. 3, 11.

¹⁵⁴ siehe E. III. 2.

¹⁵⁵ LG Bonn, Beschluss vom 22.05.2017 – 27 Qs 5/17, Juris, Rn. 11 f.

Gedankengang, erscheint nur die Beibehaltung der Straffreiheit mit § 371 AO und §§ 129 ff. InsO vereinbar und schlüssig zu sein. Vorerst werden die in der InsO genannten Rechtsfolgen betrachtet. Da es sich dabei um zivilrechtliche Normen handelt,¹⁵⁶ ist zutreffenderweise auch die Folge zivilrechtlich zu betrachten. Gewährt der Staat die Steuern an die Insolvenzmasse zurück (§ 143 InsO), dann lebt der ursprüngliche Anspruch wieder auf (§ 144 InsO). Fernab der InsO muss also das zugrunde liegende Rechtsgeschäft (Steuerzahlung) betrachtet werden. Dadurch wird das Zusammenspiel von AO und InsO deutlich. Ob neben dem Steueranspruch¹⁵⁷ auch der Strafanspruch die Zahlung begründet und somit mit der Rückgewährung wiederauflebt, kann sich nur aus § 371 AO ergeben. Allerdings liegt diesbezüglich keine Regelung vor. Jedoch ergeben sich unter Betrachtung vorangegangener Argumente zwei Anhaltspunkte. Da die Straffreiheit von der Entrichtung und der Bestandskraft des Strafaufhebungsgrundes abhängt, muss festgestellt werden, ob beide Voraussetzungen rückwirkend entfallen können.

Zunächst ist festzuhalten, dass der Abs. 3 nur von einer Entrichtung spricht. Dass diese endgültig sein muss, wird nicht vorausgesetzt. Das lässt sich auch mit der Rechtsprechung belegen, da in dem „Entrichten“ lediglich die tatsächliche Zahlung mit einer gewollten Tilgung der Steuerforderung gemeint sei.¹⁵⁸ Die tatsächliche Entrichtungshandlung kann, anders als der Geldbetrag, nicht zurückgenommen werden. Folglich bleibt die materielle Voraussetzung des Entrichtens bestehen. Der Umkehrschluss aus §§ 119, 142 Abs. 1 BGB und die schuldrechtliche Theorie des BGH, dass die ursprüngliche Rechtshandlung (Entrichtung) weiterhin bestandskräftig sei, untermauern das Ergebnis.

Zudem muss die Trennung von Steuer- und Strafverfahren beachtet werden.¹⁵⁹ Die Schwierigkeit besteht darin, dass im Idealfall durch eine Rechtshandlung (Nachzahlung) die strafrechtliche Folge (Straffreiheit) und gleichzeitig die steuerrechtliche Folge (Erlöschen des Steueranspruches) eintritt. Demnach kann bestätigt werden, dass ein steuerrechtsakzessorisches Denken in diesem Fall unzulässig ist, da die Rückzahlung des Geldbetrages nur den Steueranspruch berührt

¹⁵⁶ *Jacoby* in: Kübler/Prütting/Bork/Jacoby, KPB – Kommentar zur InsO, § 143 InsO, Rn. 1.

¹⁵⁷ siehe E. II. 2.

¹⁵⁸ LG Heidelberg, Beschluss vom 16.11.2012 – 1 Qs 62/12, *Juris*, Rn. 7.

¹⁵⁹ siehe D. II.

und weiterhin alle strafrechtlichen Voraussetzungen für die Straffreiheit vorliegen.

Demnach lassen sich die auf der Rechtsfolge und der Nachentrichtung basierenden Gegenargumente widerlegen, da die Straffreiheit gerade nicht von der endgültigen Zahlung des Geldbetrages abhängt.

Dass das strafrechtliche Verständnis des Entrichtens endgültig ist, muss aber nicht die endgültige Geltung des Strafaufhebungsgrundes bedeuten. Diesbezüglich ist der hier nicht vertretenen Meinung zu folgen. Aus dem zulässigen Vergleich mit der Wirkungsweise einer Geldauflagenzahlung ergibt sich, dass der Strafaufhebungsgrund zwar auch ein Prozesshindernis ist, aber nicht dem endgültigen Strafklageverbrauch entspricht. Zudem kann das Ermittlungsverfahren jederzeit wiederaufgenommen werden.¹⁶⁰

Aus der Möglichkeit der Wiederaufnahme folgt aber nicht, dass diese bei einer Insolvenzanfechtung die rechtmäßige Folge ist. Denn nur eine mit dem Normzweck vereinbare Folge lässt sich rechtfertigen. Hierbei stehen sich die fiskal- und kriminalpolitischen Interessen entgegen.

Scheinen fiskalische Interessen das Hauptmotiv der Norm zu sein, würde das die Rücknahme des Strafaufhebungsgrundes rechtfertigen. Allerdings lässt sich das Argument entkräften, da der wieder aufgelebte Steueranspruch zur Insolvenztabelle angemeldet werden kann. Es besteht die Möglichkeit nach dem Insolvenzverfahren einen Teil der Steuer zurückzuerlangen.

Der kriminalpolitische Zweck kann sowohl die Rücknahme als auch die Beibehaltung der Strafaufhebungsgrundes begründen. Letzteres erscheint überzeugender, da der Selbstanzeigende trotzdem zur Steuerehrlichkeit zurückgekehrt ist. Anders als die Meinung, dass keine Wiedergutmachung mehr vorläge, wurde diese in der Gesamtbetrachtung sogar im besonderem Maße geleistet. Trotz wirtschaftlichen Schwierigkeiten wurden die Steuern vollends entrichtet und damit sowohl die eigene Zahlungsunfähigkeit als auch eine Verwirklichung der Gläubigerbegünstigung gem. § 283c StGB riskiert. Gerade weil es sich um eine strafrechtliche Norm handelt, müsste der kriminalpolitische Zweck besonders ins Gewicht fallen.

¹⁶⁰ Lorenz/Roth, PStR 2011, 129 (2.2.2 Steuernachzahlungen bei Selbstanzeige).

Auch der ultima-ratio-Grundsatz des Strafrechts besagt, dass eine Strafe dann nicht erforderlich sei, wenn die Strafwürdigkeit wegen geleisteter Wiedergutmachung entfällt.¹⁶¹ Der Selbstanzeigende hat alles erdenkliche für die Wiedergutmachung getan und erscheint nicht mehr strafwürdig. Gegen das Wiederaufleben spricht auch das auf dem Rückwirkungsverbot und dem Bestimmtheitsgebot aufbauende Argument der generellen Ablehnung einer Rückwirkung.¹⁶²

Aufgrund der Ähnlichkeit zum Einspruch kann auch die in diesem Fall bestehende Straffreiheit herangezogen werden.

Zwar ist auch eine Orientierung an der Anfechtung der Geldauflage möglich, die strafrechtliche Auswirkung ist aber wie bei der Selbstanzeige umstritten.¹⁶³ Hierbei herrscht Uneinigkeit darüber, ob der Strafklageverbrauch mit der Rückzahlung entfallen kann, da die Auflage nicht mehr erfüllt ist. Überzeugender erscheint ein dauerhaft bestehender Strafklageverbrauch und die Beibehaltung der Straffreiheit. Dies ergibt sich aus dem ne bis in idem Grundsatz (Art. 103 Abs. 3 GG), welcher den Einzelnen vor einer erneuten gerichtlichen Verfolgung wegen des gleichen Sachverhaltes schützen und somit Rechtssicherheit und Rechtsruhe gewährleisten soll. Dem würde entgegen stehen, dass erst von der Verfolgung abgesehen wird und trotz vorgenommener Zahlungshandlung diese wieder aufgenommen wird. Gegen das Wiederaufleben spricht auch der Vergleich mit der Wirkung einer Anfechtung gem. §§ 119, 142 BGB. Die Geldauflage und somit der Strafklageverbrauch bleiben wirksam.

Gegen den Wegfall des Strafklageverbrauchs spricht auch der ansonsten bestehende Widerspruch der nicht vertretenen Meinung. Denn diese stellen gerade darauf ab, dass es sich bei dem Strafaufhebungsgrund nicht um den endgültigen Strafklageverbrauch handelt und deswegen wiederaufleben müsste.

Dementsprechend führt auch der Vergleich zur Geldauflage nicht zu einer Rücknahme des Strafaufhebungsgrundes.

Letztendlich würde nur noch die Benachteiligung Dritter dagegen sprechen. Allerdings wurde bereits festgestellt, dass die materiellen Voraussetzungen aus § 371 AO vorliegen. Eine Rücknahme würde somit eher den Insolvenzschuldner unrechtmäßig benachteiligen. Außerdem müsste sonst das ganze Anfechtungsrecht hinterfragt werden. Denn schließlich bleibt das zugrunde liegende

¹⁶¹ Ransiek in: Kohlmann, Steuerstrafrecht Kommentar, § 370 AO, Rn. 30.

¹⁶² siehe E. III. 2.

¹⁶³ Madauß, NZWiSt 2021, 105 (109).

Rechtsgeschäft wirksam, sodass auch bei anderen Anfechtungen eine Benachteiligung Dritter (z. B. bei Anfechtung der Kfz-Steuer) bestehen würde. Zudem erfährt der Insolvenzschuldner andere negative Folgen, da eine Zahlungsunfähigkeit die Lebensqualität erheblich einschränkt und zusätzlich zu den Insolvenzforderungen noch weitere Verfahrenskosten zu entrichten sind (§§ 53 f. InsO).

Entsprechend eindeutig ist das Ergebnis, dass der Strafaufhebungsgrund und somit auch die Straffreiheit weiterhin gültig bleiben.

F. Fazit

In der Gesamtbetrachtung fällt auf, dass die Selbstanzeige mit ihrer Nachzahlungspflicht gem. § 371 Abs. 3 AO alles andere als eine klare Norm ist. Dies gilt vor allem für Selbstanzeigende, welche Zahlungsschwierigkeiten haben oder nach vollständiger Nachentrichtung zahlungsunfähig werden.

Es fehlt sowohl bei der Teilentrichtung als auch bei der Anfechtung der Nachzahlung an einer gesetzlichen Regelung. Selbst die Gesetzesbegründungen oder die Rechtsprechung scheinen sich noch nicht mit diesen Problemen auseinandergesetzt zu haben, sodass auch in der Literatur die strafrechtliche Rechtsfolge der Teilentrichtung oder Anfechtung umstritten ist.

Erst mit einer differenzierten Auseinandersetzung lässt sich eine Lösungsstrategie für beide Probleme erkennen, die sich wie ein roter Faden durch die Rechtfertigungsgründe zieht. Hiermit ist zum einen die Trennung von Steuer- und Strafrecht gemeint. Bei der in der Arbeit nicht vertretenen Meinungen erfolgt häufig eine unzulässige Vermischung oder Akzessorietät. Zum anderen muss auf diejenige Rechtsfolge abgestellt werden, die am ehesten mit dem Wortlaut und der Ratio der Selbstanzeige vereinbar ist.

Bei der Teilentrichtung muss zwischen der für die Straffreiheit erforderlichen und den aufgrund des Steueranspruches bestehenden Betrages unterschieden werden. Während sich der steuerliche Betrag an dem Berichtigungsumfang orientiert, bezieht sich ausweislich des Wortlautes der für die Straffreiheit erforderliche Betrag auf die einzelne Tat. Nur eine tatbezogene Geltung des Vollständigkeitsgebotes wäre rechtmäßig.

Bei der Insolvenzanfechtung muss die Trennung von Steuer- und Strafrecht am Begriff des „Entrichtens“ betrachtet werden. Steuerrechtlich ist damit die Zahlung aufgrund des Steueranspruches gemeint, während es strafrechtlich allein auf die Handlung als solche

ankommt. Diese liegt auch trotz Anfechtung immer noch vor, sodass die Voraussetzungen der Selbstanzeige weiterhin vorliegen. Allein die Beibehaltung der Straffreiheit und des Strafaufhebungsgrundes erscheinen auch vor dem Hintergrund der strafrechtlichen Grundsätze und der Ratio der Selbstanzeige rechtmäßig.

Da die Probleme der Nachentrichtung über Strafbarkeit oder Straffreiheit entscheiden, handelt es sich hier um eine Norm bei der die Rechtsfolge eigentlich besonders deutlich ersichtlich sein müsste. Für den Beteiligten ist dies ein Unterschied wie Tag und Nacht, welcher die psychische Belastung, die ohnehin schon aufgrund der wirtschaftlichen Schieflage existieren dürfte, vergrößert.

Abschließend ist festzuhalten, dass es zu beiden Problematiken einer Stellungnahme des Gesetzgebers bedarf, um zumindest das im Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) verankerte Gebot der Rechtsklarheit einzuhalten.

Literaturverzeichnis

Einzelchriften, Lehrbücher:

- | | |
|---|---|
| Frintrup, Marc | Die Selbstanzeige in der Insolvenz, 1. Auflage 2019, Berlin. 2019. |
| Rolletschke, Stefan/
Roth, David | Die Selbstanzeige, 1. Auflage 2015, München 2015. |
| Schönknecht, Michael/
Küchenhoff, Benjamin | Lehrbuch Abgabenrecht für Zölle und Verbrauchsteuern, 3. Auflage, Herne 2019. |

Handbücher, Kommentare:

- | | |
|--|---|
| Baum, Michael/
Buse, Johannes W./
Brandl, Harald/
Szymczak, Manfred | AO – eKommentar, Stand: 14.07.2023, Bonn 2023. |
| Deutsches Steuerberaterinstitut e.V. | Steuerberater Rechtshandbuch, 176. Ergänzungslieferung, Juni 2023, Bonn 1997. |
| Erb, Volker/
Schäfer, Jürgen | Münchener Kommentar zum StGB, 4. Auflage 2023, München 2023. |
| Esser, Robert/
Rübenstahl, Markus/
Tsambikakis, Michael | Wirtschaftsstrafrecht, 1. Auflage 2017, Köln 2017. |
| Gehm, Matthias H. | Kompendium Steuerstrafrecht, 3. Auflage 2017, Berlin 2017. |
| Gosch, Dietmar/
Hoyer, Andreas/
Beermann, Albert | Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Stand: Mai 2023, 175. Ergänzungslieferung, Bonn 1995. |
| Graf-Schlicker, Marie L. | InsO, 6. Auflage 2022, Köln 2021. |
| Hübschmann, Walter/
Hepp, Ernst/
Spitaler, Armin | Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Stand: Juli 2023, 274. Lieferung, Köln. |
| Hüls, Silke/
Reichling, Tilman | Steuerstrafrecht, 2. Auflage 2020, Karlsruhe 2020. |
| Jaeger, Ernst | Insolvenzordnung: InsO, 1. Auflage 2008, Berlin 2008. |

Joecks, Wolfgang/ Jäger, Markus/ Randt, Karsten	Steuerstrafrecht, 9. Auflage 2023, München 2023.
Kayser, Godehard/ Thole, Christoph	Insolvenzordnung, 11. Auflage 2023, Karlsruhe 2023.
Klein, Franz/ Orlopp, Gerd	Abgabenordnung, 16. Auflage, Mün- chen 2022.
Koenig, Ulrich	Abgabenordnung, 4. Auflage, Mün- chen 2021.
Kohlmann, Günter	Steuerstrafrecht Kommentar, Stand: Juli 2023, 79. Lieferung, Köln.
Kübler, Bruno M./ Prütting, Hanns/ Bork, Reinhard/ Jacoby, Florian	KPB - Kommentar zur Insolvenzord- nung, 96. Lieferung, Juni 2023, Köln.
Moritz, Joachim/ Strohm, Joachim	Besteuerung privater Kapitalanlagen, 1. Auflage 2017, Frankfurt am Main 2017.
Parsch, Anette Nuzinger, Thomas	Selbstanzeigerberatung in der Praxis, 1. Auflage 2023, Berlin 2023.
Pfaffmann, Volker/ Rosenke, Torsten/ Wagner, Klaus J.	BeckOK AO, Stand: 11.04.2023, 24. Edition, München 2023.
Roth, Jan	Insolvenzsteuerrecht, 3. Auflage 2020, Bonn 202.
Rübenstahl, Markus/ Idler, Jesco	Tax Compliance, 1. Auflage 2018, Köln 2018.
Stotax	Lexikon des Steuerrechts, 145. Auf- lage 2023, Bonn 2023.
Tipke, Klaus/ Kruse, Heinrich Wilhelm	Abgabenordnung/Finanzgerichtsord- nung, Stand: Mai 2023, 175. Liefe- rung, Köln.

Urteilanmerkungen, Zeitschriftenaufsätze:

Beyer Dirk	Neuregelung der Selbstanzeige - Die neue Rechtslage durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz, AO-StB 2011, S. 119.
Braun, Michael	Nachentrichtung der hinterzogenen Steuer, PStR 2003, S. 234.
Hüls, Silke/ Reichling, Tilman	Die Selbstanzeige nach § 371 AO im Spannungsfeld zum Insolvenzrecht, wistra 2010, S. 327.
Hunsmann, Daniel	Die Novellierung der Selbstanzeige durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz, NJW 2011, S. 1482.
Janca, Markus/ Schroeder, Christian/ Baron, Jan	Strafrecht und Insolvenzrecht - Stationen, Friktionen, Lösungsansätze, wistra 2015, S. 409
Klaproth, Martin	Ausgewählte Auswirkungen der Insolvenz des Beschuldigten auf ein Steuerstrafverfahren, wistra 2008, S. 174.
Lorenz, Serkan/ Roth, David	Insolvenzanfechtung im Steuerstrafrecht: Geldstrafe, Geldauflage, Selbstanzeige, PStR 2011, S. 129.
Madauß, Norbert	Insolvenz und Steuerstrafverfahren – diverse Aspekte, NZWiSt 2021, S. 105.
Rinjes, Axel	Zur Anfechtbarkeit von Zahlungen auf Geldstrafen im Insolvenzverfahren, wistra 2008, S. 336.
Rolletschke, Stefan/ Roth, David	Selbstanzeige: Verschärfte Anforderungen durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz, Stbg 2011, S. 200.
Roth, David	Selbstanzeige: Nachzahlungspflicht für strafrechtlich verjährte Zeiträume, Stbg 2017, S. 420.
Roth, David	Insolvenz und Steuerstrafrecht: Aktuelle Brennpunkte unter Berücksichtigung erster Rechtsprechung, ZWH 2019, S. 274.

Schmittmann, Jens M.	Strafbefreiende Selbstanzeige, Insolvenzeröffnung, Anfechtung – und was kommt dann?, VIA 2012, S. 1.
Schwartz, Tobias/ Külz, Phillip	Die neue Selbstanzeige, PStR 2011, S. 249.
Stahl, Rudolf	Themen - Gesetzliche Neuregelung der Selbstanzeige, KÖSDI 2011, S. 17425.
Wegner, Carsten	Bericht über den 12. IWW-Kongress „Praxis Steuerstrafrecht“, PStR 2010, S. 309.
Wollweber, Markus/ Bertrand, Christian	Restschuldbefreiung bei strafbefangenen Steuerverbindlichkeiten, DStR 2015, S. 1115.
Zanzinger, Dieter	Die Einschränkungen der Selbstanzeige durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz – Klärung erster Zweifelsfragen, DStR 2011, S. 1397.

Selbstständigkeitserklärung

Ich erkläre hiermit, dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig, ohne fremde Mitwirkung und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe; die aus fremden Werken wörtlich und sinngemäß übernommenen Gedanken sind unter Angabe der Quellen gekennzeichnet.

Ort, Datum

Unterschrift